**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**2e chambre**

Numéro 31432 du rôle
Inscrit le 14 septembre 2012

**Audience publique du 13 mars 2014**

Recours formé par
la société anonyme AAA,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

---

# JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31432 du rôle et déposée le 14 septembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître André Lutgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme AAA, établie et ayant son siège social à …., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ….., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision prise en date du 14 juin 2012 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements portant le numéro de rôle ….. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 11 janvier 2013 par Maître André Lutgen pour compte de la société anonyme AAA ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 juin 2013.

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juillet 2013 par Maître André Lutgen pour compte de la société anonyme AAA ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 31 juillet 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 septembre 2013.

Vu l'avis du tribunal du 1er octobre 2013 prononçant la rupture du délibéré ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 17 octobre 2013 par Maître André Lutgen pour compte de la société anonyme AAA ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 octobre 2013 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 octobre 2013.

---

Le 15 février 2012, le préposé du bureau d'imposition, section sociétés 6 de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le préposé », prit une décision adressée à la société anonyme AAA, ci-après dénommée la « société AAA », libellée dans les termes suivants :

« *Le bureau d'imposition Sociétés 6 a été saisi d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises et dont le but est d'obtenir des renseignements au sujet de votre société dans le cadre de l'examen de la situation fiscale des personnes physiques résidentes en France, M. BBB et Mme CCC épouse BBB et portant sur les exercices fiscaux 2005 -2010.*

*Pour me mettre en mesure de donner suite à cette demande je vous invite à me fournir jusqu'au 7 mars 2012 au plus tard les documents et renseignements suivants :*

*1. Veuillez me faire parvenir le bilan, le compte profits et pertes et les annexes fiscales y relatives (détails des différents postes, détails des participations avec dividendes reçus...) pour les exercices 2006 à 2010.*

*2. Veuillez me faire parvenir des copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2010.*

*3. Veuillez me faire parvenir des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le no.2.*

*4. Veuillez me faire parvenir la balance, le journal et le grand livre des comptes pour l'année 2010.*

*5. Veuillez me faire parvenir le détail des comptes bancaires de la société en 2010. (banque(s), titulaire(s), numéro(s), procuration(s) sur ce(s) compte(s), mouvements).*

*Les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative*

*réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 de la loi générale des impôts (AO).* (…). »

Le litismandataire de la société AAA informa le préposé par une lettre du 12 mars 2012 qu'il était chargé d'introduire un recours au regard des dispositions de la « *loi du 31 mars 2010* » à l'encontre de ladite décision du 15 février 2012 et il requit dudit préposé de « [lui] *faire tenir la demande des autorités françaises, ceci au regard du jugement rendu par le tribunal administratif en date du 6 février 2012, valant jurisprudence en la matière* (…) ».

La société AAA fit introduire le 15 mai 2012 par l'intermédiaire de son litismandataire un recours hiérarchique devant le directeur de l'Administration des contributions, à l'encontre de la décision précitée du préposé du 15 février 2012.

Le tribunal décida dans son jugement interlocutoire du 24 mai 2012 (n° 30017 du rôle) que le recours est irrecevable en ce qu'il a trait aux années d'imposition 2005 à 2009 dès lors que la décision du 15 février 2012 a été prise par le préposé de sorte à rentrer dans les prévisions du paragraphe 237 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », en tant que décision discrétionnaire étrangère à une imposition en soi, laquelle doit faire l'objet d'une voie de recours sous la forme d'une contestation (« *Beschwerde* ») sur laquelle le directeur de l'administration des Contributions directes doit statuer pour autant que le préposé du bureau d'imposition n'aura pas fait usage de la faculté lui ouverte par le paragraphe 304 (1) AO, et qu'à la date de l'audience des plaidoiries ayant mené au jugement précité du 24 mai 2012, un recours hiérarchique formel au sens du paragraphe 237 AO n'avait pas encore été introduit entre les mains du directeur de l'administration des contributions.

Pour le surplus, le tribunal déclara le recours recevable.

Le tribunal, vidant le jugement du 24 mai 2012, décida dans son jugement du 11 juin 2012 (n° 30017a du rôle) d'annuler la décision du 15 février 2012 du préposé du bureau d'imposition sociétés 6 de l'administration des Contributions directes au motif que le directeur est l'autorité compétente pour vérifier si la demande d'échange de renseignements étrangère répond aux exigences de l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, ci-après dénommée « la convention », dans sa teneur lui conférée par l'avenant du 3 juin 2009 et, dans l'affirmative, enjoindre au détenteur luxembourgeois des renseignements demandés de les lui fournir étant entendu qu'il ne peut seulement déléguer ce pouvoir au fonctionnaire gérant la division n° 15 « *échange de renseignements* » ou à un autre fonctionnaire faisant partie de droit de la direction de

l'administration des Contributions directes mais non pas au préposé du bureau d’imposition concerné. En conséquence, le tribunal renvoya le dossier en prosécution de cause au directeur de l’administration des Contributions directes.

Par décision du 14 juin 2012, le directeur de l’administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », se prononça sur le recours hiérarchique du 15 mai 2012 introduit à l’encontre de la la décision du préposé du 15 février 2012 en les termes suivants:

« *Vu la requête introduite le 15 mai 2012 par Me André LUTGEN, au nom de la société anonyme AAA, ....., en ce qu'elle tend à exercer un recours en annulation d'une décision du bureau d'imposition Sociétés 6 du 15 février 2012 lui enjoignant de lui fournir pour le 7 mars 2012 au plus tard*

*1) le bilan, le compte profits et pertes et les annexes fiscales y relatives pour les exercices 2006 à 2010,*
*2) des copies des procès-verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2010,*
*3) des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le no.2,*
*4) la balance, le journal et le grand livre des comptes pour l'année 2010,*
*5) le détail des comptes bancaires de la société en 2010 ;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu le jugement du tribunal administratif du 24 mai 2012 ;*

*Considérant que le recours en annulation contre la décision litigieuse afférente à l'année 2010 ayant été déclaré recevable par ladite juridiction, la présente décision ne portera que sur le volet de la demande ayant trait aux années 2005 à 2009, de sorte que les points 4 et 5 de la demande sont écartés d'office ;*

*<u>Quant à la recevabilité</u>*

*Considérant qu'en vertu du § 237 de la loi générale des impôts (AO) la voie de recours ouverte contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) dont le délai de trois mois court à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste;*

*Considérant que le recours contre la décision du bureau d'imposition a été introduit par qui de droit (§ 303 AO) dans les formes et délai de la loi ;*

*qu'il est partant recevable;*

*<u>Quant à l'accès au dossier de l'administration</u>*

*Considérant que faute par l'Etat requérant d'avoir explicitement autorisé l'Etat requis de divulguer le contenu de leur demande d'assistance administrative, cette dernière doit être considérée comme document confidentiel non susceptible de communication de sorte que la demande de la recourante y afférente doit être rejetée ;*

*Quant à la loi applicable*

*Considérant que pour les années en cause l'article 22 de la Convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1er avril 1958, approuvée par la loi du 17 août 1959, tel que modifié par l'Avenant signé à Paris le 3 juin 2009, et les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 en portant ratification ne trouvent pas application, alors qu'en vertu de l'article 2, paragraphe 2 de l'Avenant « les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement le 3 juin 2009, date de signature de l'Avenant », de sorte que dans leur version modifiée, elles ne trouvent application qu'à partir du 1er janvier 2010 ;*

*qu'il en résulte que pour les années 2005 à 2009, ce sont les dispositions antérieures aux modifications susvisées qui trouvent application ;*

*Quant à l'autorité compétente*

*Considérant que la recourante estime que le préposé d'un bureau d'imposition ne serait pas une autorité compétente étant donné qu'à partir de l'année 2010 il serait incompétent pour émettre une demande de renseignements ;*

*Considérant que s'il est vrai qu'à partir de l'année 2010 une demande de renseignements ne peut émaner que de la direction des contributions directes, tel n'est cependant pas le cas pour les années antérieures comme en l'espèce les années 2005 à 2009 ;*

*Considérant qu'en vertu du paragraphe 1 de l'article 22 de la Convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1er avril 1958, approuvée par la loi du 17 août 1959, les autorités compétentes des deux Etats pourront procéder à des échanges de renseignements dans les conditions et limites prévues par leurs législations fiscales respectives ;*

*Qu'au vœu du paragraphe 5 de l'article 2 de cette Convention l'expression « autorités compétentes » signifie, dans le cas du Luxembourg, le Directeur de l'Administration des Contributions directes ou son représentant dûment autorisé, qui en l'espèce n'est autre que le préposé d'un des différents bureaux d'imposition ;*

*Qu'il en résulte que le grief de la recourante relatif à la compétence de l'auteur de la décision litigieuse n'est pas fondé ;*

*Quant au fond*

*Considérant que la recourante fait essentiellement grief au bureau d'imposition de s'adonner à une « pêche aux renseignements » ;*

*Considérant que l'article 22 de la Convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1er avril 1958, approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 de la loi générale des impôts (AO) autorisent le bureau d'imposition de l'Etat requis à demander des renseignements à une personne établie dans cet Etat dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, la demande originaire de l'Etat requérant, ne donne pas lieu à critique;*

*qu'en vertu de ces dispositions, le bureau d'imposition dispose d'un pouvoir discrétionnaire et doit donc, de cas en cas, mesurer la décision en raison et en équité, conformément au § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ;*

*Considérant que dans le cas présent, le bureau d'imposition a estimé, après un examen de la demande émanant de l'Etat français, que celle-ci serait régulière en la forme et les renseignements demandés pertinents, de sorte qu'il y aurait lieu d'y faire droit notamment en invitant la recourante à présenter, d'une part, le bilan, le compte profits et pertes et les annexes fiscales y relatives pour les exercices 2006 à 2009, et, d'autre part, des copies des procès-verbaux et des listes de présence des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009 ;*

*Considérant que ce faisant, le bureau d'imposition a donc fait une juste application de la loi ;*

*Considérant en effet que si aux termes du paragraphe 1 de l'article 22 de la Convention susvisée « les autorités compétentes des deux Etats pourront, soit d'office, soit sur demande, échanger, sous condition de réciprocité, les renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la pratique administrative normale, nécessaires pour une application régulière de la présente convention. » , il y a lieu de se référer aux dispositions du § 175 AO qui permettent expressément aux bureaux d'imposition de demander à toute personne de leur fournir tout renseignement nécessaire à la détermination exacte d'un impôt ce qui est le cas en l'espèce, de sorte qu'il ne saurait être question de «pêche aux renseignements ».*

*Considérant que l'instruction n'ayant pas révélé pour le surplus de violation de la loi ni d'erreur manifeste d'appréciation de la part du bureau d'imposition, le recours contre la décision du bureau d'imposition du 13 mai 2011 n'est pas fondé ;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit le recours en la forme ;*

*le rejette comme non fondé.* »

Par requête déposée en date du 14 septembre 2012 au greffe du tribunal administratif, la société AAA a fait déposer un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur du 14 juin 2012.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 237 AO, et de l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, seul un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à l'encontre d'une décision du directeur se prononçant dans le cadre d'un recours hiérarchique formel prévu au paragraphe 303 AO. Le tribunal est partant incompétent pour statuer à l'encontre du recours principal en réformation.

Le recours en annulation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A titre liminaire, il y a lieu de relever qu'au cours de l'audience des plaidoiries, le tribunal a rappelé qu'au vu des jugements précités des 24 mai 2012 et du 11 juin 2012, il n'est saisi en la présente instance que du volet de la décision du préposé du 15 février 2012 (ayant fait l'objet d'un recours devant le directeur qui a adopté la décision déférée) relatif aux renseignements ayant trait aux années 2005 à 2009. Il s'ensuit que les points 4 et 5 de la décision du 15 février 2012 du préposé sont d'office à écarter et que les points 1 à 3 de ladite décision seront à examiner *mutatis mutandis*.

Force est ainsi au tribunal de constater que l'objet de la décision déférée rendue dans le cadre du recours hiérarchique à l'encontre de la décision du 15 février 2012 du préposé est circonscrit aux seules questions suivantes , à savoir celles relatives à (1) la transmission du bilan, des compte profits et pertes et des annexes fiscales y relatives (détails des différents postes, détails des participations avec dividendes reçus...) pour les exercices 2006 à 2009 ; (2) la transmission des copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009 et (3) la transmission des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le no.2.

Il y a encore lieu de rappeler que le tribunal a prononcé par avis du 1er octobre 2013 la rupture du délibéré afin de permettre aux parties de prendre position sur la question de la concordance des renseignements visés par le directeur sous les points 1), 2)

et 3) de la décision du préposé du 15 février 2012 et ceux sollicités par les autorités fiscales dans leur demande du 12 décembre 2011.

La demanderesse soutient en substance que le législateur aurait entendu soumettre le principe de proportionnalité au respect de la loi ainsi que cela ressortirait du § 175 AO et du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (*Steueranpassungsgesetz*) auxquels le directeur fait formellement référence dans la décision déférée. Elle fait plaider que l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, ci-après dénommée « la convention », dans sa version originaire ne mettrait pas en question l'applicabilité de la loi nationale mais aurait pour effet de préciser que la pratique administrative normale devrait être respectée et que la seule communication des renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettraient d'obtenir dans le cadre de la pratique administrative normale, nécessaire pour une application régulière de la conventions pourrait être exigée. Tout en précisant le contenu du paragraphe 2 de l'article 22 précité, elle relève qu'il appartiendrait au directeur de vérifier que l'administration a bien respecté le prescrit des dispositions sus-visées. Elle donne à considérer que l'article 22 précité introduirait une ingérence grave dans la sphère privée, protégée par des textes fondamentaux, tels que, notamment, l'article 15 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH).

Elle estime que la demande des autorités fiscales françaises aurait pour objectif de nier la réalité de son existence alors qu'elle serait une SOPARFI constituée sous le droit luxembourgeois et imposable en tant que telle. Elle relève que les informations sollicitées par les autorités françaises seraient publiquement accessibles au registre de commerce et des sociétés, de sorte que s'il était fait droit à la demande de renseignements cela reviendrait à nier la structure patrimoniale et fiscale d'une SOPARFI de droit luxembourgeois et d'imposer les contribuables français sur les bénéfices réalisés par cette dernière et non distribués à ses actionnaires. Elle relève que la demande de renseignements viserait à permettre aux autorités françaises de procéder à une imposition qui, d'une part, serait contraire aux principes de liberté de circulation des capitaux et liberté d'établissement consacrés par le droit communautaire et, d'autre part, créerait une situation de double imposition qui serait contraire aux traités concernés. Elle indique que par l'effet de leur demande, les autorités françaises auraient pour objectif de remettre en cause la réalité sociale d'une SOPARFI alors que cette réalité serait établie et entérinée par les autorités luxembourgeoises.

Elle soutient ensuite que les autorités luxembourgeoises auraient violé le prescrit de l'article 22 paragraphe 2 de la convention étant donné qu'elles n'auraient pas vérifié que si les autorités françaises disposent certes en droit interne du pouvoir de solliciter d'une société commerciale le registre de transfert d'actions et d'obligations ainsi que les feuilles de présence des actionnaires aux assemblées générales, ce pouvoir ne s'étendrait pas à l'obtention des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires. Elle en déduit que si elle avait son siège social en France, les autorités françaises ne seraient pas en mesure de

lui solliciter ledit document de sorte que elle conclut à la réformation sinon à l'annulation de la décision déférée.

Le délégué du gouvernement résiste à cette argumentation en affirmant que ce serait à juste titre que le directeur aurait confirmé la décision du préposé qui devrait procéder aux mesures d'instructions appropriées afin d'exécuter la demande de renseignements étrangère. Il donne à considérer que la procédure à déployer par le bureau d'imposition serait identique à celle qu'il devrait mettre en œuvre pour obtenir les mêmes informations dans un cas similaire pour déterminer et établir correctement l'impôt luxembourgeois. Il ajoute que les renseignements demandés ne seraient pas des données secrètes ou confidentielles mais constitueraient de simples éléments et informations que le détenteur des informations serait obligé, en vertu de la loi, de révéler sur demande aux autorités fiscales dans le cadre international de l'échange obligatoire de renseignements. Il rappelle que la procédure suivie en l'espèce ne diffèrerait en rien des mesures administratives et des pouvoirs d'investigation que la loi luxembourgeoise mettrait à disposition de l'administration des contributions pour exécuter sa mission d'imposition dans une situation analogue, mais purement interne. Il s'appuie sur le prescrit des § 201 (1), 175, 202 et 22 AO pour affirmer que dans le cadre d'une procédure d'imposition nationale en vertu de ces dispositions légales, le bureau d'imposition serait autorisé à s'adresser à une tierce personne pour lui requérir par mandement des informations indispensables dans le cadre de l'imposition d'un contribuable déterminé, laquelle aurait l'obligation légale de fournir ces informations (sauf dans le cas des exceptions limitativement énumérées aux §§ 176 et s. AO) et qu'en cas de refus par ladite personne, le bureau d'imposition serait en droit de faire exécuter sa demande de renseignements par fixation d'astreintes. Il donne enfin à considérer que les renseignements demandés en l'espèce constitueraient de simples éléments et informations de comptabilité faisant partie des données, registres et livres comptables que la demanderesse serait obligée de tenir, conserver, publier et de révéler sur demande aux autorités fiscales en vertu des dispositions légales fiscales et commerciales applicables.

Il y a lieu de faire état, à ce stade des développements, des moyens des parties que le tribunal avait invitées à prendre position sur la question de la concordance des renseignements visés par le directeur sous les points 1), 2) et 3) de la décision du préposé du 15 février 2012 et ceux sollicités par les autorités fiscales françaises dans leur demande du 12 décembre 2011.

La demanderesse conclut que les renseignements visés par le directeur sous les points 1), 2) et 3) de la décision du préposé du 15 février 2012 et ceux sollicités par les autorités fiscales dans leur demande du 12 décembre 2011 ne paraîtraient pas être en parfaite concordance. En effet, elle estime que si la demande française porterait sur des informations très précises et très nombreuses (dont notamment, le contrôle de la substance de la demanderesse, la composition de son actionnariat, ainsi que les renseignements sur ses éventuelles cessions de titres, sur ses prises de participations, sur les éventuelles distributions de dividendes reçues de la société anonyme de droit français DDD S.A. et sur les rémunérations qu'elle aurait versées à ses associés et/ou administrateurs), la demande luxembourgeoise en ces points 1) 2) et 3) ne viserait que

des documents comptables, fiscaux et juridiques qui ne recouvriraient pas toutes les informations demandées par les autorités françaises, notamment celles relatives à la substance de la demanderesse et aux détails des cessions et acquisitions qu'elle aurait faites.

Le délégué du gouvernement résiste à cette argumentation et estime, en substance, que les renseignements demandés par le préposé (et confirmé par le directeur dans la décision déférée) correspondraient à ceux sollicités par les autorités françaises compétentes.

Les parties étant en désaccord sur la teneur des demandes respectives de renseignements formulées par les autorités luxembourgeoises et françaises, il y a lieu pour le tribunal d'examiner cette question afin de circonscrire les seuls renseignements qui ont pu faire l'objet d'une demande initiale de transmission par le préposé.

Le tribunal a retenu plus en avant que le préposé vise les renseignements suivants dans sa décision du 15 février 2012 telle que confirmée par la décision déférée, à savoir : (1) le bilan, le compte de profits et pertes et des annexes fiscales y relatives (détails des différents postes, détails des participations avec dividendes reçus...) pour les exercices 2006 à 2009 ; (2) les copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009 et (3) les copies des listes de présence établies lors des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009.

Il ressort de manière non équivoque de l'examen de la demande des autorités françaises du 12 décembre 2011 que ces dernières ont cherché à obtenir des renseignements relatifs aux années fiscales concernées concernant, premièrement « *la répartition du capital pour les années 2005 à* [2009] » ainsi que « *si des cessions de titres sont intervenues au cours de la période du 01/01/2005 au* [31/12/2009]*,* (…)*, la date des cessions, l'identité des parties (cédant et cessionnaire), le nombre de titres cédés (une copie des actes de cession est souhaitée)* » et, deuxièmement « *la consistance et la réalité de l'activité de la SA AAA au Luxembourg* », troisièmement « *le volume du courrier reçu (nombre de lettres par semaine)* [à l'adresse sus-indiquée] » et « *les moyens matériels et humains dont elle dispose à cette adresse* », quatrièmement « *les sociétés dans lesquelles* [la société AAA] *détient des participations, ainsi que la date de la souscription ou de l'acquisition* », cinquièmement « *la date et le montant des distributions* [des dividendes de la société anonyme DDD S.A.] », sixièmement « *une copie des déclarations de résultats souscrites par la SA AAA, ainsi qu'une copie des avis d'imposition correspondants au titre des exercices 2005 à* [2009] » et, septièmement *« la date, le montant et la nature des rémunérations versées par la SA AAA à ses associés et/ou administrateurs (salaires, jetons de présence, dividendes…)* ».

Force est au tribunal de constater, de concert avec la demanderesse, que la concordance entre les renseignements sollicités par les autorités françaises et ceux demandés par le préposé révèle une parenté vague et floue. Si la partie étatique peut éventuellement être suivie dans son raisonnement suivant lequel la question relative à la

nature et la réalité des activités économiques de la demanderesse, ses diverses prises de participation et toute autre participation à la vie économique durant les années litigieuse en cause pourrait trouver un écho dans un examen approfondi des bilans et autres documents comptables, par ailleurs disponibles au public, le tribunal perçoit mal comment le préposé (confirmé en ce sens par le directeur) entend démontrer que la documentation sollicitée relative aux diverses assemblées générales et extraordinaires des actionnaires serait indispensable pour déterminer que l'actionnariat et les autres organes sociétaires auraient été activement et réellement impliquées dans la vie sociétaire et pour rendre compte des diverses décisions qui auraient été prises dans ce contexte, notamment les augmentions de capital, les prises et cessions de participations. En effet, la clé de répartition des compétences dans une société anonyme entre le conseil d'administration et l'assemblée générale se fait selon l'article 53 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, ci-après dénommée « la loi du 10 août 1915 », pour le conseil d'administration qui dispose que « *Le conseil d'administration a le pouvoir d'accomplir tous les actes nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet social, à l'exception de ceux que la loi ou les statuts réservent à l'assemblée générale* (…) » et l'article 67 de la même loi qui fixe l'étendue des pouvoirs de l'assemblée générale comme suit : « *L'assemblée générale des actionnaires a les pouvoirs les plus étendus pour faire ou ratifier les actes qui intéressent la société* ». Dès lors que les pouvoirs de l'assemblée générale ordinaire sont fixés à l'article 74 de ladite loi comme suit : « *Après l'approbation des comptes annuels, l'assemblée générale se prononce par un vote spécial sur la décharge des administrateurs, des membres du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas, ainsi que des commissaires* » et que ceux de l'assemblée générale extraordinaire sont déterminés à l'article 67-1 de la loi du 10 août 1915 selon les termes suivants : « (1) *Sauf dispositions contraires des statuts, l'assemblée générale extraordinaire, délibérant comme il est dit ci-après, peut modifier les statuts dans toutes les dispositions.* (…) », il s'ensuit que les assemblées générales ordinaires n'ont pour objet que de délibérer sur les points prévus à l'article 74 précité, alors que les assemblées générales extraordinaires sont convoquées pour décider de toute modification statutaire selon les quorum et majorité prévus à l'article 67 -1 (2), à savoir un quorum de la moitié des voix présentes ou représentées et un vote de deux tiers des voix exprimées, en ce compris toute modification au capital social par voie d'augmentation ou de réduction.

Force est ainsi au tribunal de constater qu'eu égard à l'objet social de la demanderesse, qui est celui de la prise de participations sous quelque forme que ce soit dans toutes entreprises luxembourgeoises et étrangères, ainsi que cela ressort de l'article 4 des statuts de la société, les décisions relatives à la prise de participations et de cessions dans des entreprises que le préposé et le directeur entendent vérifier pour faire droit à la demande des autorités étrangères par la transmission des copies des procès-verbaux des assemblées générales ordinaires et extraordinaires semblent bien plus relever des compétences du conseil d'administration qui selon l'article 10 des statuts de la demanderesse « *est investi des pouvoirs les plus étendus pour procéder à tous actes d'administration et de disposition conformes à l'objet social. Sont de sa compétence tous les actes qui ne sont pas expressément de celle de l'assemblée générale, en raison de la Loi ou des statuts* » que de ceux de l'assemblée générale ordinaire ou extraordinaire.

Ces précisions étant faites et l'objet de la demande litigieuse ayant été précédemment circonscrit, il y a lieu pour le tribunal d'en vérifier le contenu à la lumière des dispositions applicables.

Il échet à cet égard de rappeler que la teneur de l'article 22 de la convention, dans sa version applicable au présent litige, est la suivante :

« *§1. Les autorités compétentes des deux États pourront, soit d'office, soit sur demande, échanger, sous condition de réciprocité, les renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la pratique administrative normale, nécessaires pour une application régulière de la présente convention. Tout renseignement échangé de cette manière doit être tenu secret et ne peut être révélé qu'aux personnes qui s'occupent de la perception des impôts auxquels se rapporte la présente convention. Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel où un procédé commercial.*

*§2. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des États contractants l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa propre réglementation ou à sa pratique administrative, ou contraires à sa souveraineté, à sa sécurité, à ses intérêts généraux ou à l'ordre public, ou de transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation et de celle de l'État qui les demande.* ».

Ainsi, les autorités compétentes peuvent échanger, en respectant le principe de réciprocité, des renseignements, dès lors que ces derniers (1) sont nécessaires à une application régulière de la convention (2) peuvent être obtenus dans le cadre de la pratique administrative normale, (3) sont tenus secrets et ne sont révélés qu'aux personnes qui s'occupent de la perception des impôts auxquels se rapporte la convention, (4) ne sont pas de nature à dévoiler un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel où un procédé commercial. En tout état de cause, aucune autorité ne peut prendre des mesures administratives dérogeant à sa propre réglementation ou à sa pratique administrative, ou contraires à sa souveraineté, à sa sécurité, à ses intérêts généraux ou à l'ordre public, respectivement de transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation et de celle de l'État qui les demande.

Il échet de rappeler que le paragraphe précité porte sur les renseignements «*nécessaires pour une application régulière de la présente convention*». Suivant son intitulé, la convention poursuit un double but. Elle tend d'abord à éviter les doubles impositions et ensuite à établir des règles d'assistance administrative en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. L'échange prévu n'est donc pas limité aux renseignements nécessaires à une application régulière, et propre à empêcher l'utilisation abusive, des dispositions de la convention qui traitent de la double imposition, comme par exemple les dispositions concernant l'établissement du bénéfice d'un établissement stable, la réduction ou l'exemption de retenues d'impôt à la source, la procédure amiable, mais il englobe également les renseignements nécessaires de façon générale pour l'application des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la convention.

En l'espèce, la demande des autorités françaises concerne deux contribuables français, à savoir Monsieur BBB et son épouse Madame CCC, qui détenaient chacun la moitié du capital social de la société demanderesse lors de sa constitution ainsi que la société anonyme de droit français DDD S.A.. Etant donné que les autorités fiscales françaises ont été informées, à la suite d'une enquête, que les époux BBB-Durand auraient pris des participations dans des sociétés françaises ou étrangères par le truchement de la société demanderesse et qu'ils feraient l'objet d'une enquête fiscale, force est au tribunal de constater que la demande des autorités françaises tombe *a priori* dans le champ d'application de l'article 22 de la convention dès lors que les renseignements demandés visent à obtenir des informations sur les contribuables concernés, nécessaires à l'application des dispositions de droit interne français relatives à l'impôt sur le revenu et sur la fortune.

Quant à la question de savoir si la nature des renseignements demandés par le préposé, tels que confirmés par le directeur dans la décision déférée, tombent dans le champ d'application de l'article 22 de la convention de sorte à être qualifiés de « *renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir, dans le cadre de la pratique administrative normale, nécessaires pour une application régulière de la présente convention* », le tribunal relève qu'en relation avec le point (2) de la décision déférée visant la transmission des copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009, la partie demanderesse a invoqué le libellé l'article L-85 du Livre français des procédures fiscales pour s'opposer à la communication de telles pièces.

Le délégué du gouvernement n'a pas pris position sur ledit moyen.

Il échet de relever que l'article L-85 précité dispose que « *Les contribuables doivent communiquer à l'administration, sur sa demande, les livres dont la tenue est rendue obligatoire par les articles L 123-12 à L 123-28 du code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses. A l'égard des sociétés, le droit de communication porte également sur les registres de transfert d'actions et d'obligations et sur les feuilles de présence aux assemblées générales* ».

Ainsi, il ressort de cet article que selon les dispositions de droit interne français fixées notamment à l'article L-81 dudit livre qui dispose que « *le droit de communication permet aux agents de l'administration, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés aux articles du présent chapitre dans les conditions qui y sont précisées* (…) », les agents de l'administration fiscale française ont le droit, dans le cadre de l'établissement de l'assiette et du contrôle des impôts, de pouvoir prendre connaissance des livres dont la tenue est rendue obligatoire par les articles L 123-12 à L 123-28 du code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, à savoir, les documents correspondant en droit luxembourgeois aux comptes annuels dont le dépôt au registre de commerce et des sociétés est prévu à l'article 75 de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la

comptabilité et les comptes annuels des entreprises, ci-après désignée par « la loi du 19 décembre 2002 », ainsi que sur les registres de transfert d'actions et d'obligations et sur les feuilles de présence aux assemblées générales.

Force est au tribunal de constater, de concert avec la partie demanderesse et en l'absence de toute position de la partie étatique quant à la teneur et à l'interprétation dudit article L 85 que si les autorités françaises disposent du droit de se voir communiquer les feuilles de présence des actionnaires aux assemblées générales, elles ne peuvent exiger de se voir transmettre les procès-verbaux desdites assemblées étant donné que ce type de document n'est pas visé par le libellé de l'article L 85 précité. Il s'ensuit que les autorités françaises ayant exigé d'obtenir de la part des autorités luxembourgeoises un document auquel elles n'ont pas accès en droit interne, la condition d'obtention d'information dans le cadre de la pratique administrative normale prévue à l'article 22 § 2 de la convention n'a pas été respectée, de sorte que les autorités luxembourgeoises ne sont pas tenues de faire suivre cette requête auprès de la demanderesse. Il s'ensuit que le moyen tiré de la violation de l'article 22 de la convention relatif à la communication du point (2) de la décision déférée visant la transmission les copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009 est fondé de sorte que la décision déférée encourt l'annulation sur ce point.

Il demeure pour le tribunal d'examiner à la lumière des conclusions ci-avant dégagées si les points (1) et (3) visée dans la décision déférée répondent aux conditions énumérées à l'article 22 de la convention.

Quant au point (1) de la décision déférée concernant le bilan, des compte profits et pertes et des annexes fiscales y relatives (détails des différents postes, détails des participations avec dividendes reçus...) pour les exercices 2006 à 2009, le tribunal a retenu plus en avant que ces documents visent en fait les comptes annuels dont le dépôt au registre de commerce et des sociétés est prévu par l'article 75 de la loi du 19 décembre 2002. Si le tribunal perçoit mal la raison pour laquelle le préposé (confirmé en ce sens par le directeur) a exigé de la demanderesse la communication de ces pièces dont le dépôt et la publication sont obligatoires par effet de la loi et qu'elles sont *a fortiori* disponibles auprès du registre de commerce et des sociétés, il n'en reste pas moins que leur communication est conforme au prescrit de l'article 22 de la convention pour être prévue tant en droit interne luxembourgeois qu'en droit interne français, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant. Il s'ensuit que le moyen afférent n'est pas fondé.

Quant au point (3) de la décision déférée visant la transmission des copies des listes de présence établies lors des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009, le tribunal ayant retenu plus en avant que les dispositions applicables de droit interne français octroient le droit de communication de ces pièces aux autorités fiscales, il y a lieu d'examiner si la communication de ces pièces est autorisée en droit interne.

Si le délégué du gouvernement invoque pour soutenir cette affirmation le prescrit du § 175 AO qui dispose que « *Auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist, hat mit*

*Ausnahme der als nahe Angehörige bezeichneten Personen (§ 10 Steueranpassungsgesetz) dem Finanzamt über Tatsachen Auskunft zu erteilen, die für die Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind. Die Auskunft ist wahrheitsgemäss nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Wer nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben kann, hat Schriftstücke und Geschäftsbücher, die ihm zur Verfügung stehen einzusehen, und soweit nötig Aufzeichnungen daraus zu entnehmen. Die Auskunft ist nach Form und Inhalt so zu erteilen, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsvorschriften vorschreibt*», le tribunal relève que ce paragraphe ne peut être interprété qu'à la lumière du champ d'application de la convention selon lequel l'échange prévu n'est pas limité aux renseignements nécessaires à une application régulière des dispositions de la convention qui s'occupent de la double imposition, mais il englobe également les renseignements nécessaires de façon générale pour l'application des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la convention, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant. Etant donné qu'en l'espèce, la demande des autorités françaises ne concerne uniquement Monsieur BBB et son épouse Madame CCC ainsi que la société anonyme de droit français DDD S.A., la communication des listes de présence de tous les actionnaires établies lors des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires concernant les exercices 2005 à 2009 dépasse le champ d'application *ratione personae* délimité par l'article 22 de la convention. Il s'ensuit que le moyen afférent est fondé de sorte que la décision encourt l'annulation.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que la décision directoriale du 14 juin 2012 est conforme à l'article 22 de la convention en ce qu'elle confirme l'injonction du préposé fait dans sa décision du 15 février 2012 à la demanderesse de lui fournir les documents visés sous le point 1) de la dite décision. En revanche, la décision directoriale du 14 juin 2012 n'est pas conforme à l'article 22 de la convention dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités françaises des renseignements visés sous le point 2) de la prédite décision du préposé pour ne pas être communicables aux autorités françaises en vertu des dispositions de droit interne français. Enfin la décision directoriale du 14 juin 2014 doit être limitée quant aux documents visés sous le point 3) de la dite décision du préposé dans la mesure des conclusions retenues plus en avant.

S'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision[1]. Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont le directeur n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif.

---

[1] Cour adm. 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des frais et de les mettre par moitiés à charge de la demanderesse et de l'Etat.

**Par ces motifs ;**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour statuer sur le recours principal en réformation ;

reçoit le recours subsidiaire en annulation ;

au fond, le déclare partiellement fondé, partant annule la décision directoriale du 14 juin 2012 dans la mesure où elle enjoint à la société anonyme AAA de fournir des renseignements allant au-delà de ceux-ci-avant délimités et renvoie ladite décision au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

le déclare non fondé pour le surplus ;

fait masse des frais et les met pour moitié à charge l'Etat et pour moitié à charge de la demanderesse.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Olivier Poos, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 13 mars 2014, par le premier juge en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Anne Gosset

**Reproduction certifiée conforme à l'original**
Luxembourg, le 13 mars 2014
Le greffier du tribunal administratif